

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Gstöttner & Partner Steuerberatung Gesellschaft m.b.H. & Co. KG, Linzerstraße 10, 4320 Perg, über die Beschwerde vom 26. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 24. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2011 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Fortgesetztes Verfahren

Diesem Verfahren liegt das Erkenntnis des BFG vom 11.01.2022, RV/5100865/2018, zugrunde, in dem die ordentliche Revision für zulässig erklärt wurde. Gegen dieses Erkenntnis wurde Parteienrevision erhoben. Der VwGH hat das angefochtene Erkenntnis betreffend Einkommensteuer 2011 in seinem Erkenntnis vom 29.09.2022, VwGH Ro 2022/15/0011 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des BFG tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG). Die Verwaltungsgerichte sind im fortgesetzten Verfahren verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG).

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Festgestellter Sachverhalt zum BFG-Verfahren RV/5100865/2018

An der Vermietungsgemeinschaft \*\*\*B\*\*\* sind im beschwerdegegenständlichen Zeitraum die Beschwerdeführerin (in Folge Bf., vormals \*\*\*B\*\*\* ) und \*\*\*HN\*\*\* (vormals \*\*\*B\*\*\* ) zu jeweils 50% beteiligt. Die Vermietungsgemeinschaft erzielte aus der gemeinsamen Vermietung von mehreren Häusern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Bf. hatte erst ab dem Veranlagungszeitraum 2005 eine Miteigentümerstellung inne. Die Vermietungsgemeinschaft hatte 1998 zwei Wohngebäude (\*\*\*A+B\*\*\* ) errichtet. Die Errichtungskosten haben 506.719,91 € betragen. Diese Herstellungskosten sind von der damaligen steuerlichen Vertretung sowie einer selbständigen Buchhalterin nicht in das Anlagenverzeichnis aufgenommen worden. Es wurde daher ab Beginn der Vermietung dieser Gebäude ab 1999 auch keine AfA, die 7.600,80 € pa betragen hat (1,5% der Herstellungskosten), in den Feststellungserklärungen ab 1999 geltend gemacht. Folglich wurde in den Feststellungsbescheiden ab 1999 auch keine entsprechende AfA berücksichtigt. Nachdem der nunmehrigen steuerlichen Vertretung dieser Fehler im Zuge einer im Jahr 2016 erfolgten Schenkung des Miteigentumsanteils von \*\*\*HN\*\*\* an \*\*\*AR\*\*\* aufgefallen ist, wurde betreffend dem Feststellungs- sowie den Einkommensteuerverfahren der Bf. und \*\*\*HN\*\*\* mit Schreiben vom 15.09.2017 ein Wiederaufnahmeantrag gestellt. Mit diesem Wiederaufnahmeantrag wurde für die Jahre 2011 bis 2015 der Ansatz einer zusätzlichen AfA von 7.600,80 € begehrt.

Zusätzlich wurde ein Antrag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 für den Veranlagungszeitraum 2011 gestellt mit der der Ansatz folgender Abschläge begehrt wurde:

Steuerliche Berücksichtigung der bisher unterlassenen AfA seit dem Veranlagungszeitraum 2003 bis zum Veranlagungszeitraum 2010 in Höhe von 22.802,40 € (betrifft die Bf. für die Jahre 2005 - 2010) sowie von 30.403,19 € (betrifft \*\*\*HN\*\*\* für die Jahre 2003 - 2010).

Das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr hat am 22.01.2018 das mit Bescheid vom 01.10.2013 abgeschlossene Feststellungsverfahren für das Jahr 2011 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen und die auf das Jahr 2011 zusätzlich entfallende AfA von 7.600,80 € bei der Einkünftefeststellung berücksichtigt.

Die Berücksichtigung des begehrten Abschlages gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erfolgte im Feststellungsverfahren hingegen nicht.

Im Einkommensteuerverfahren der Bf. erfolgte keine Wiederaufnahme des Verfahrens, sondern wurde am 24.01.2018 gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein geänderter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 erlassen, in dem ebenfalls keine Berücksichtigung des begehrten Abschlages gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erfolgt ist.

## **2. Erkenntnis des BFG vom 11.01.2022, RV/5100865/2018**

Das BFG stellte fest, dass im streitgegenständlichen Fall der Fehler die Nichtaktivierung der Herstellungskosten im Jahr 1998 betraf. Der Ansatz einer unterlassenen AfA in nachfolgenden Jahren ist lediglich eine Konsequenz des Fehlers. Aufgrund des Inkrafttretens für das Veranlagungsjahr 2003 ist die unterlassene jährliche AfA keinesfalls mehr steuerwirksam durch Abschlüsse nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 zu einem späteren Zeitpunkt korrigierbar.

## **3. Erkenntnis des VwGH vom 29.09.2022, Ro 2022/15/0011**

Der VwGH hat das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. In seinem Erkenntnis vertritt der VwGH zu dem angefochtenen Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt folgende Auffassung:

Rz 38 – Rz 41 lauten:

Im gegenständlichen Fall wäre - bei dem Gesetz entsprechender Vorgangsweise - (auch) die auf die Revisionswerberin entfallende AfA bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 2005 bis 2010 für die Vermietungsgemeinschaft anzusetzen und sodann in den Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2010 zu berücksichtigen gewesen. Die Höhe der im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Einkünfte ist gemäß § 192 BAO für das Einkommensteuerverfahren verbindlich. Von allfälligen Zu- und Abschlägen nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 abgesehen, dürfen im Einkommensteuerbescheid die Einkünfte nicht in einer vom für die betreffende Einkunftsquelle ergangenen Feststellungsbescheid abweichenden Höhe angesetzt werden.

Geht es also bei Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 um den Verfahrenstitel, der es grundsätzlich ermöglichen würde, den fehlerhaften Bescheid in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren, der aber nur wegen der eingetretenen Bemessungsverjährung nicht zur Berichtigung der ursprünglichen Steuervorschreibung führen kann, so ist für den gegenständlichen Fall zu beachten, dass die Verjährung zwar in Bezug auf die Einkommensteuer(verfahren) der Revisionswerberin - jeweils für die Jahre 2005 bis 2010 - zu prüfen ist, der in Rede stehende Verfahrenstitel aber in Bezug auf das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 188 BAO.

Für den revisionsgegenständlichen Fall eines aus mangelnder Sorgfalt unterlassenen Ansatzes eines Anlagegutes im Anlageverzeichnis und der damit einhergehenden unterlassenen Geltendmachung der AfA ist allerdings zu beachten, dass dieser Umstand für die Revisionswerberin grundsätzlich keinen Wiederaufnahmeanspruch bedeutet.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, hat ein Antrag auf Wiederaufnahme - bei Geltendmachung des Wiederaufnahmetatbestandes der neu hervorgekommenen Tatsachen - nämlich insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel für den Steuerpflichtigen „neu hervorgekommen sind“. Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem derartigen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht der antragstellenden Person zu beurteilen ist (vgl. VwGH 23.3.2022, Ra 2021/15/0100, mwN). Tatsachen, die der Revisionswerberin schon immer bekannt gewesen sind (wie hier das Vorhandensein weiterer Gebäude), deren steuerliche Berücksichtigung sie aber unterlassen hat, eröffnen ihr daher keinen Antrag auf Wiederaufnahme. Die Kenntnis eines Rechtsvertreters ist dabei der antragstellenden Person zuzurechnen. Geht es um den Wiederaufnahmeantrag einer Personenvereinigung (Vermietungsgemeinschaft) betreffend das Feststellungsverfahren ist auch der Kenntnisstand des Vertreters der Personenvereinigung einzubeziehen.

#### **4. Ermittlungen des BFG im fortgesetzten Verfahren**

Der VwGH hat erkannt, dass bei abgeleiteten Bescheiden (ESt-Bescheid vom Einkünftefeststellungsbescheid der Miteigentümergeinschaft) die Verjährung in Bezug auf den abgeleiteten Bescheid (ESt), der Verfahrenstitel in Bezug auf den Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) zu prüfen ist. Der Zu- oder Abschlag ist sodann im abgeleiteten Bescheid (ESt) anzusetzen.

Zunächst wird festgestellt, dass die Bf. ihre Miteigentümerstellung infolge einer unentgeltlichen Übertragung ab dem Veranlagungsjahr 2005 innehat (vgl. Fußnote 1 im Vorlageantrag vom 06.04.2018). Die im Jahr 1998 nicht „aktivierten“ Herstellungskosten wurden nicht unmittelbar einkünftermindernd berücksichtigt.

Der VwGH hat dem BFG aufgetragen, zu prüfen, ob es allenfalls einen Verfahrenstitel für die verjährten Jahre 2005 – 2010 gibt und gegebenenfalls eine entsprechende Ermessensentscheidung zu treffen. Vom BFG werden weitere Überlegungen dahin gehend gefordert, ob unter Ausblendung der Verjährungsfrage überhaupt ein Verfahrenstitel für die Fehlerkorrektur zur Verfügung gestanden wäre. Im fortgesetzten Verfahren betrifft der in Rede stehende Verfahrenstitel das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 188 BAO für die Jahre 2005 - 2010.

In einem Wiederaufnahmeantrag vom 15.09.2017 führte die steuerliche Vertretung aus, dass die Vermietungsgemeinschaft 1998 zwei Wohngebäude (\*\*\*A+B\*\*\*) errichtet habe. Die Errichtungskosten hätten 506.719,91 € betragen. Diese Herstellungskosten seien von der damaligen steuerlichen Vertretung sowie einer selbständigen Buchhalterin nicht in das Anlagenverzeichnis aufgenommen worden. Es sei daher ab Beginn der Vermietung dieser

Gebäude ab 1999 auch keine AfA, die 7.600,80 € pa betragen habe (1,5% der Herstellungskosten), in den Feststellungserklärungen ab 1999 geltend gemacht worden. Folglich sei in den Feststellungsbescheiden ab 1999 auch keine entsprechende AfA berücksichtigt worden. Im Zuge der Übernahme der steuerlichen Agenden durch die nunmehrige Kanzlei für den Veranlagungszeitraum 2010 sei dieser Fehler ebenso nicht erkannt worden. Das Anlagenverzeichnis sei mit den entsprechenden Werten übernommen worden. Der Fehler sei der nunmehrigen steuerlichen Vertretung im Zuge einer im Jahr 2016 erfolgten Schenkung des Miteigentumsanteils von \*\*\*HN\*\*\* an \*\*\*AR\*\*\* aufgefallen. Im Zuge einer detaillierten Überprüfung sei die Nichtaktivierung der Herstellungskosten betreffend der Wohngebäude \*\*\*A+B\*\*\* aufgefallen.

Aus dem Vorlageantrag 06.04.2018 geht ergänzend hervor, dass die Errichtungskosten nicht als Anlagen im Bau im Anlagenverzeichnis aktiviert, sondern lediglich der Überschussrechnung für 1998 als Anlage in Form einer Baukostenaufstellung beigelegt worden sei. Ab der ersten Jahreshälfte des Veranlagungsjahres 1999 seien die Wohngebäude \*\*\*A+B\*\*\* entgeltlich zur Nutzung überlassen und in Folge laufend der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt worden.

In der Revisionsschrift vom 23.02.2022 führt die Revisionswerberin auf Seite sechs selber aus: *„Vielmehr liegt, aufgrund mangelnder Sorgfalt bei der Bilanzerstellung unseres Erachtens jedes Jahr in der Unterlassung der AfA ein Fehler vor. (Es ist zu Bedenken, dass in diesem Fall die AfA bei zwei der sechs Gebäude, sohin 1/3 der jährlichen Gebäude-AfA nicht angesetzt wurde.) Damit kann meines Erachtens im Rahmen der Erstellung der jährlichen Überschussrechnung keine ausreichende Sorgfalt bzw. keine subjektive Richtigkeit attestiert werden. Denn jedes Jahr sind mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers die notwendigen Prüfungshandlungen im Rahmen der Bilanzerstellung vorzunehmen.“*

## 5. Feststellungen des BFG im fortgesetzten Verfahren

Für das BFG steht zweifellos fest, dass im gegenständlichen Fall der unterlassene Ansatz eines Anlagegutes im Anlageverzeichnis und der damit einhergehenden unterlassenen Geltendmachung der AfA auf mangelnder Sorgfalt beruht. Die Sorglosigkeit wurde auch im Revisionsverfahren eingestanden. Das BFG stellt fest, dass der Bf. das Vorhandensein der Wohngebäude \*\*\*A+B\*\*\*, deren Berücksichtigung einer AfA sie aber unterlassen hat, schon mit der unentgeltlichen Übertragung im Jahr 2005 und somit ab dem Veranlagungsjahr 2005 bekannt gewesen ist. Dass ihr im Rahmen dieser Schenkung die streitgegenständlichen Liegenschaften neben den anderen vermieteten Liegenschaften nicht bekannt gewesen sind, widerspräche jeglicher Lebenserfahrung. Die Einnahmen dieser Liegenschaften wurden auch in den jährlichen Überschussrechnungen erfasst.

## 6. Rechtliche Erwägungen des BFG im fortgesetzten Verfahren

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist aus dem klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO abzuleiten, dass bei einem derartigen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht der antragstellenden Person zu beurteilen ist. Ein Antrag auf Wiederaufnahme – aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen – hat insbesondere darzulegen, dass Tatsachen oder Beweismittel für den Steuerpflichtigen „neu hervorgekommen sind“. Das Neuhervorkommen von Tatsachen ist daher aus Sicht der antragstellenden Person zu beurteilen. Tatsachen, die der Antragstellerin schon immer bekannt gewesen sind, deren steuerliche Berücksichtigung sie aber unterlassen hat, eröffnen ihr keinen Antrag auf Wiederaufnahme. Der VwGH hat im oben zitierten Erkenntnis erkannt, dass aufgrund auffallender Sorglosigkeit unterlassene steuerliche Handlungen grundsätzlich keinen Wiederaufnahmeanspruch bedeuten. Bei einem Wiederaufnahmeantrag einer Vermietungsgemeinschaft ist betreffend das Feststellungsverfahren auch der Kenntnisstand des Vertreters der Personengemeinschaft einzubeziehen. Die Kenntnis eines Rechtsvertreters ist dabei der antragstellenden Person zuzurechnen.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die vermieteten Gebäude, für die die Geltendmachung einer AfA unterlassen wurde, der Bf. zweifelsfrei bekannt waren sowie der festgestellten mangelnden Sorgfalt bei der Erstellung der Überschussrechnungen liegt (unter Ausblendung der Verjährungsfrage) für die Wurzeljahre 2005 – 2010 kein Wiederaufnahmegrund in Bezug auf das Verfahren betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 188 BAO vor, der es ermöglichen würde, die fehlerhaften Bescheide für das jeweilige Wurzeljahr in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren.

Damit ist aber auch das weitere Schicksal der Beschwerde entschieden, den laut der zitierten VwGH-Rechtsprechung haben Zu- und Abschläge iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 als Voraussetzung, dass für die Wurzeljahre an sich ein Verfahrenstitel vorliegt, der es ermöglichen würde, den fehlerhaften Bescheid für das jeweilige Wurzeljahr in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren. Die Ermessensentscheidung, ob Zu- und Abschläge im Einkommensteuerverfahren der Bf. vorzunehmen sind, hat demnach zu unterbleiben.

Der Spruch des Erkenntnisses bildet diese wiedergegebenen Rechtsansichten des VwGH ab.

## 7. Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dieses Erkenntnis setzt die Rechtsanschauung des VwGH um. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 12. Oktober 2023